

PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL

Márcia Regina Lusa Cadore Weber^{*}

Introdução

1. Breve noção de princípio
2. Origem
3. Princípio da legalidade e princípio da reserva legal
4. Tratamento constitucional do princípio da legalidade e do princípio da reserva legal em matéria tributária
5. Princípio da reserva legal em matéria tributária (legalidade estrita)

Conclusão

Referências bibliográficas

^{*} Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul



Princípio da Reserva Legal

78 - RPGE, Porto Alegre 25(55): 77-92, 2002



INTRODUÇÃO

Ninguém desconhece a relevância do princípio da reserva legal no âmbito do direito tributário, na medida em que a obrigatoriedade de norma legal para estabelecer os limites de determinada imposição tributária representa importante proteção do cidadão contra o poder do Estado. Neste trabalho, objetiva-se abordar, de forma sintética, os aspectos julgados relevantes relativamente a tal princípio, bem como os limites que impõe à atividade da Fazenda Pública

1. BREVE NOÇÃO DE PRINCÍPIO

O vocábulo “princípio” (do latim *principium*) diz respeito à origem, ao começo, ao ponto de partida, à proposição básica. Transportando-se estas noções do vernáculo para o âmbito do Direito tem-se que princípios são pontos de partida axiológicos para qualquer interpretação juridicamente qualificada. A par de não estabelecerem um comportamento específico, os princípios servem como parâmetros para a interpretação das leis. Precisa acerca do tema a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹ quando afirma que princípio “é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”. Segundo este renomado jurista brasileiro violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma, sendo a mais grave forma de ilegalidade e de inconstitucionalidade. Importante, também, a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho² para quem “quando um princípio é constitucional sua aplicação é obrigatória”.

2. ORIGEM

O princípio da reserva legal em matéria tributária constitui uma das conquistas do liberalismo, inspirado, por um lado, na própria natureza e conceituação do regime democrático e, de outro, na necessidade de impor-se limites à atividade tributária do Estado. O primeiro documento do qual se tem notícia de que o soberano necessitava do consentimento dos súditos para a exigência de tributo, manifestado por uma cúria à qual, provavelmente, pertenciam a nobreza e o clero, é de 1.091,

1 Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1996, pp. 545 e 546.

2 Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, pág. 90.

tendo sido firmado pelo Rei Afonso I, de Castela. No entanto, o marco da formalização do princípio ocorreu posteriormente, já em 1215, durante o reinado de João Sem Terra na velha Inglaterra, onde os Barões de rebelaram contra as obrigações financeiras que lhes eram exigidas e impuseram ao rei a Magna Carta. Uma das disposições fundamentais desta era a de que não haveria cobrança de tributos sem autorização dos nobres, surgindo daí a expressão *no taxation without representation*, que deu origem ao moderno conceito de legalidade. Ensina Alberto Xavier³ ter sido no terreno da tributação que o Estado de Direito foi buscar os principais instrumentos técnicos em que se assenta: a própria separação dos poderes e o conceito de reserva da lei o qual, enquadrado nos moldes daquele estado, assumiu novo relevo e significado.

3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL

Segundo o mesmo doutrinador⁴ o princípio da legalidade desdobra-se em dois grandes princípios: o da preeminência da lei e o princípio da reserva da lei. O primeiro, denomina de princípio da legalidade em sentido amplo, segundo o qual o ato da administração somente será inválido se contrariar uma lei material. Há, pois, por este princípio, demarcação ampla do campo da autonomia da Administração. O segundo, que denomina legalidade em sentido estrito, tem como pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa uma autorização de uma lei material. Segundo o ilustre Professor de Direito Tributário Fernando Facury Scaff⁵ “até o período do Estado Liberal o conceito de legalidade era absoluto, vigente para todas as relações em que o Estado fizesse parte. (...) Contudo, com o advento do estado intervencionista verificou-se que esta formulação, tal como era implementada, não era mais suficiente para o desenvolvimento da sociedade”. Prossegue este autor, afirmando que o princípio da legalidade passou a admitir a delegação de competência normativa para outros órgãos inferiores ao Poder Legislativo, tendo-se como exemplo a legislação de trânsito, permeada por resoluções do CONTRAN. Daí porque a necessidade de distinguir-se o princípio da legalidade do princípio da reserva legal. Este reservou determinadas matérias para serem veiculadas apenas por lei, no sentido de ato formal do Poder Legislativo, não permitindo que normas infralegais disponham sobre o assunto. Ensina, ainda, que no campo do direito tributário o princípio da reserva legal incide em duas áreas: criação e aumento de tributos.

3 Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 8.

4 Ob. Cit. pág. 14.

5 Fernando Facury Scaff, *O Estatuto Mínimo do Contribuinte*, “in” Ives Granda da Silva Martins(coord.), “Direito Fundamental do Contribuinte”, Pesquisas Tributárias (Nova Série-6), São Paulo, Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, pp.458/459.

4. TRATAMENTO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Referindo-se à hermenêutica constitucional, Celso Ribeiro Bastos,⁶ diz que cabe ao intérprete, obrigatoriamente, obedecer alguns princípios, sendo o primeiro deles o da unidade da Constituição, e que tais princípios devem ser interpretados não só pelo que explicitamente postulam, mas também de acordo com o que implicitamente encerram.

A Constituição Federal de 1988, sem dúvida, privilegia o Estado de Democrático de Direito. Como ensina José Luis Bolzan de Moraes⁷ o Estado Democrático de Direito emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare state*. Resumidamente pode-se dizer que, ao mesmo tempo em que se tem a permanência em voga da já tradicional questão social, há como quê a sua qualificação pela questão da igualdade. Assim, o conteúdo deste se aprimora e se complexifica, posto que impõe à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação do *status quo*.

A interpretação sistemática dos artigos que integram o Título I da Carta Magna conduzem à conclusão de que, num regime democrático, em que todo Poder emana do povo e em seu nome deve ser exercido, o Estado deve estar voltado ao atendimento das necessidades de seu povo e redução das desigualdades, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁸ Fixadas as diretrizes básicas, a estrutura, forma e objetivos do Estado, a Lei Maior elenca no art. 5º os direitos e garantias fundamentais. O inciso I do art. 5º é tradicionalmente compreendido como consagrador do princípio da igualdade. No entanto, já neste inciso verifica-se a primeira referência ao princípio da legalidade no vocábulo “lei”: todos são iguais perante a lei posta. É no inciso II, contudo, que encontra-se a consagração do princípio da legalidade. Tem-se aí a garantia de que os interesses individuais e coletivos e as relações de intersubjetividade que se processam na sociedade estarão sempre abalizados pela lei, sendo que o próprio estado a ela está submetido e não poderá produzi-la como bem entender, mas de acordo com a Lei Maior que o vincula: a Constituição. Esta, como fundamento de validade de todas as normas postas no sistema, desde logo consigna que um dos direitos e garantias fundamentais do cidadão no Estado Democrático de Direito, é a legalidade, que consiste em direito e dever ao mesmo tempo.

6 Celso Ribeiro Bastos, *Hermenêutica Constitucional*, Separata da Revista de Informação Legislativa, 24/96, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 24/96.

7 José Luis Bolzan de Moraes, As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos, artigo ainda não publicado, mas distribuído em Curso de Especialização em Direito Tributário promovido pela UNISINOS.

8 Constituição Federal, arts. 1º e par. único, 2º e 3º.

Ainda, segundo a Carta Magna, a administração pública direta e indireta dos três poderes está adstrita ao princípio da legalidade.⁹ Trata-se, pois, uma vez mais, da garantia da submissão dos agentes públicos a “quadro normativo que embargue favoritismo, perseguições ou desmandos. Pretende-se, através da norma geral, abstrata e, por isso mesmo, impessoal, a lei, editada pelo Poder Legislativo de todas as tendências (inclusive minoritárias) do corpo social – garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização desta vontade geral”.¹⁰ É preciso ressaltar, embora já se constitua dogma no direito brasileiro, que a legalidade para o particular difere da legalidade para o administrador público: este pode fazer apenas o que a lei lhe autoriza, enquanto aquele tudo que não lhe é por ela vedado.

Em que pese tenha contemplado o princípio da legalidade de forma genérica, como já se viu, o constituinte de 1988 houve por bem reiterá-lo quanto ao sistema tributário, dispondo ser vedado aos entes públicos exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.¹¹ Compreende-se esta preocupação, na medida em que a imposição tributária configura-se como um dos exemplos mais significativos de ingerência do Estado no patrimônio do particular. Afinal, se no exercício do poder de tributar o Estado subtrai uma parcela de riqueza de cada um a fim de viabilizar o atingimento de suas finalidades, a inviolabilidade dos direitos individuais concernentes à segurança e à propriedade, e mesmo à liberdade, somente poderá ser garantida se essa ação tributária obedecer a limites rígidos estabelecidos em lei. A doutrina justributária tem denominado este princípio da legalidade tributária ou da estrita legalidade tributária, sem olvidar, contudo, que se trata de “consequência específica” do princípio genérico da legalidade.¹²

5. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (LEGALIDADE ESTRITA)

O princípio da reserva legal em matéria tributária é decorrência do estado de Direito, indicando que todo ato do Estado que interfira na liberdade do indivíduo, aumentando suas obrigações e deveres deve estar apoiado em lei, lei esta que, obviamente, deve ter caráter genérico impessoal e abstrato e estar em conformidade com a Lei Maior, tal como exigido pelo princípio da supremacia da Constituição. Abordar-se-á, a seguir, alguns aspectos reputados relevantes acerca do princípio da reserva legal no âmbito do direito tributário.

9 Constituição Federal, art. 37 *caput*.

10 Celso Antônio Bandeira de Mello, *Elementos do Direito Administrativo*, Ed. R. Tributária, 2ª ed., 1991, p.56.

11 Constituição Federal, art. 150, inciso I.

12 Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Editora Resenha Tributária, Edição Póstuma, 1981, p. 68.

5.1 Reserva formal da lei

O princípio da reserva legal no âmbito do direito tributário, como já se referiu, está vinculado a duas áreas: aumento ou instituição de tributos, tal como disposto na Lei Maior. O tributo somente existe se criado por lei e na medida por ela criada. Cumpre, pois, neste âmbito, indagar seu alcance, seja segundo o critério da fonte da produção jurídica, seja relativamente ao grau da determinação da conduta fornecido pela própria lei.

De acordo com Alberto Xavier¹³ sob o prisma da fonte de produção jurídica, a reserva da lei distingue-se em reserva de lei material e reserva de lei formal. No primeiro caso, basta que a conduta da Administração seja autorizada por qualquer norma geral ou abstrata (v. g.) o regulamento. No segundo, torna-se necessário que o fundamento legal da atuação da administração seja um ato normativo dotado de força de lei, vale dizer, emanado de um órgão com competência legislativa normal e revestido da forma externa legalmente prevista. No direito tributário, segundo o doutrinador antes mencionado, sempre se entendeu ser de tal modo intensa a intervenção na propriedade dos particulares, que se reputou ser indispensável que tal intervenção fosse feita por meio de lei formal. No entanto, este doutrinador possui conceito de lei formal que traduz amplitude. Dele excluem-se, sem dúvida, o costume e os decretos regulamentares. No entanto, tal conceito não atribui com exclusividade ao Poder Legislativo a possibilidade da edição de norma que institua ou aumente tributo. No mesmo sentido é o entendimento de Fábio Fanuchi,¹⁴ segundo o qual “lei significa o ato originário de autoridade competente para exercer funções inerentes ao Poder Legislativo e não exatamente os originários dos órgãos exclusivamente representativos deste Poder.” Esta posição, contudo, está longe de encontrar consenso na doutrina. Veja-se a propósito o entendimento de Gerd W. Rothmann,¹⁵ segundo o qual “é da essência do princípio da legalidade tributária que as leis que instituem obrigações tributárias principais sejam elaboradas pelo órgão de representação popular”.

A discussão ganha especial relevo quando se sabe existir no país instrumento normativo de autoria do Poder Executivo- a Medida Provisória- que vem sendo utilizada para instituição ou majoração de tributos. Em artigo publicado na Revista de Direito Tributário nº 73, Guilherme Cezarotti¹⁶ assim situa a discussão doutrinária: “Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Gerd Willi Rothmann e Paulo de Barro Carvalho admitem que apenas a lei ordinária pode instituir ou majorar tributos. Alberto

13 Ob. cit. pág. 17 e segs.

14 Fábio Fanucchi, *Limitações da Competência Tributária*, “in” “Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 3, São Paulo, José Bushatsky Editor, 1977, pp. 3 e 4

15 Gerd W. Rothmann, *O Princípio da Legalidade Tributária*, artigo publicado na Revista de Direito Público nº 19, pp. 376

16 Guilherme Cezarotti, *O Princípio da Estrita Legalidade no Direito Tributário*, “in” Revista de Direito Tributário, nº 73, pág. 205.

Xavier e Saulo Ramos admitem, ainda, que a medida provisória pode instituir ou majorar tributos”. Há, ainda, posição intermediária de Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido da possibilidade de a União instituir imposto extraordinário em caso de guerra externa¹⁷ via medida provisória, desde que o Congresso Nacional estiver em recesso.¹⁸ Em que pese os ponderáveis argumentos em contrário, o E. Supremo Tribunal Federal já rejeitou a tese de que as medidas provisórias não podem instituir tributos.¹⁹ Sem olvidar que ao E. STF compete, em única ou última instância, a interpretação das normas constitucionais, tem-se que, na espécie, restou estabelecida exceção à reserva formal da lei tributária.

Outro aspecto a ser enfrentado no âmbito da exigência de lei formal diz com o grau de exigência de *quorum* e de votantes para a aprovação de níveis distintos de leis para cada matéria. Segundo o art. 69 da Lei Maior as leis complementares devem ser aprovadas por maioria absoluta, enquanto para as leis ordinárias basta a maioria simples. No sistema constitucional tributário foram elencadas matérias que somente podem ser objeto de lei complementar (art. 146 da Lei Maior), não podendo, pois, em hipótese alguma serem vinculadas por lei ordinária.

Vale lembrar que à exceção dos tributos previstos na Constituição que devem ser instituídos e regulamentados por meio de lei complementar, basta a edição de lei ordinária pelo ente público competente para se instituir e regular o tributo dentro da ordem jurídica parcial respectiva. Entretanto, o E. STF considerou inconstitucional o extinto adicional de imposto de renda estadual justamente em razão da ausência de prévia lei complementar, entendendo que sendo ela indispensável para dirimir conflitos de competência entre os Estados da Federação, não bastavam para instituir o aludido tributo o disposto no art. 24, par. 3º da Lei Maior e 34, §§ do ADCT/88.²⁰

5.2 Reserva absoluta da lei

Ainda seguindo as lições de Alberto Xavier²¹ tem-se que a exigência de lei formal não se mostra suficiente para resguardar a tutela dos direitos resguardados pelo princípio da legalidade, sendo indispensável que o ato normativo próprio discipline os atos do poder administrativo de forma tão completa de forma a excluir qualquer arbítrio dos órgãos de aplicação do direito. Segundo ele, se no direito administrativo em geral suficiente uma “reserva relativa”. A par de admitir e prever a intervenção da administração na esfera dos particulares, a lei não precisa prever

17 Constituição Federal, art. 154, II.

18 Ob.cit. pág. 326.

19 STF, RE 138-284-8-CE, rel. Min. Carlos Velloso, D.J.U de 28.08.92.

20 RE 136.215-RJ.

21 Ob. cit. pág. 36 e segs.

todos os critérios de decisão no caso concreto, confiando ao administrador alguma valoração. Já no direito tributário a formulação do princípio da legalidade é mais restritiva: a lei deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também os próprios critérios de decisão no caso concreto. Trata-se da necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos de decisão no caso concreto. A reserva absoluta representa, pois, um duplo ditame, endereçado ao legislador e ao aplicador do direito. A este determina a exclusão do subjetivismo na aplicação da lei e àquele determina a formulação de comandos legislativos em termos rigorosos. No mesmo sentido a lição de Paulo de Barros Carvalho,²² salientando que o veículo introdutor da regra tributária há de ser sempre a lei, porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo que a lei traga em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Este plus caracteriza a tipicidade tributária que, segundo ele, pode ser caracterizado como decorrência imediata do princípio da legalidade tributária.

5.3 A Tipicidade tributária

A tipicidade tributária não parece ser, como afirma parte da doutrina, princípio autônomo ao da legalidade tributária, sendo, antes, a expressão deste princípio quando se manifesta na forma da reserva absoluta da lei. Enquanto a reserva formal diz respeito ao veículo (lei), a tipicidade refere-se ao conteúdo da lei (norma). Sacha Calmon Navarro Coelho,²³ a par de tratar a tipicidade como um princípio, assevera que o mesmo é uma das conotações assumidas pelo princípio da legalidade. Segundo ele, a lei fiscal deve conter o fato jurígeno sob o ponto de vista espacial, temporal e pessoal, bem como a consequência jurídica imputada à realização deste fato jurígeno. A tipicidade, pois, expressão do princípio da reserva absoluta da lei, exige que a lei formal contenha todos os elementos essenciais para a definição do tributo, não havendo espaço para discricionariedade em tal definição. O Poder Executivo não pode completar a lei tributária. Esta, ao instituir o tributo não deve apenas indicar-lhe o nome, mas apresentar todos os elementos básicos e estruturais do tributo. A tipicidade no direito brasileiro é, pois, rígida e cerrada.

A demonstrar a íntima relação entre a tipicidade e o princípio da legalidade, tem-se o art. 97 do CTN,²⁴ o qual representa explicitação em lei complementar do disposto no art. 150, inciso I da Lei Maior. Esta norma complementar dispõe enfaticamente que somente a lei pode estabelecer as matérias nela relacionadas que, em conjunto, formam própria estrutura da norma tributária. Conceituar, pois

22 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 1993, pág. 98.

23 ob.cit. pág. 198 e segs.

24 Art. 97 do CTN, transcrição em anexo.

à exaustão, tudo que diz respeito a tais matérias, é consagrar a tipicidade tributária.

5.4 A analogia frente à reserva legal

Em decorrência da reserva absoluta da lei ou tipicidade cerrada adotada no direito brasileiro, se a lei for omissa ou obscura em quaisquer das matérias elencadas no já mencionado artigo 97, descabe ao administrador que (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna por analogia. A estrutura jurídico-tributária caracteriza-se pela exigência constitucional de que as hipóteses tributárias devem estar previstas na lei. O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro em norma, não cabendo ao intérprete, por interpretação analógica, encontrar tipos implícitos, comandos ocultos ou situações semelhantes para criar imposições ou alterar, em favor da Fazenda, o momento do fato gerador. Havendo omissão legislativa nos elementos básicos e estruturais do tributo, o magistrado poderá apenas decretar a inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa, jamais promover sua aplicação após processo de integração com a utilização da analogia. Conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira²⁵ “analogia com o fito de criar ou alterar o crédito tributário é de manifesta ilegalidade na interpretação da lei fiscal, pois, comparando duas situações de fato, aplica a lei fato não tributado, o que equivale à criação ou modificação de um tributo, sem lei”. A vedação ao emprego da analogia para cobrar tributo sem previsão legal, aliás, encontra-se expressa no CTN.²⁶

5.5 A fixação da base de cálculo

O princípio da reserva legal em matéria tributária, como se viu, exige a instituição ou aumento de tributos seja feita mediante lei (em sentido formal e material), lei esta que contenha todos os seus elementos essenciais da imposição tributária. Disso decorre, obviamente, a impossibilidade da utilização do decreto regulamentar para definição de tais elementos, inclusive a base de cálculo, categoria jurídica que tem por finalidade a fixação do montante do tributo e cuja majoração importa, obviamente, em majoração do tributo. No entanto, a impossibilidade de fixar-se ou aumentar-se base de cálculo mediante decreto regulamentar não impede que a administração pública, em determinados tipos de tributo, utilize este instrumento normativo para individualizar seu valor. Veja-se, acerca do tema, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho:²⁷ “a base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência – valor da

25 Ruy Barbosa Nogueira, *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª edição, São Paulo, José Bushastky Editor, 1974, p. 105.

26 Art. 108, par. 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei.

27 Ob. cit. pág. 23127

operação, o valor venal do imóvel, etc. É com a norma individual do ato normativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fática”. É evidente que a lei deve estabelecer a base de cálculo e, ainda, todos os critérios para a sua apuração, não podendo o Estado completar estes critérios. No entanto, a quantificação do valor sobre o qual deverá incidir a alíquota pode, em tributos como o IPTU e o IPVA, cuja base de cálculo é estabelecida por referência a elementos que por sua ligação ou dependência ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, permitem avaliar o valor econômico do tributo, poderá ser feita por Decreto que, obviamente, obedeça os ditames legais. No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, no ano de 1996, foi editada lei fixando a base de cálculo do IPVA e seus critérios com minudência,²⁸ deixando ao Poder Executivo apenas a tarefa da quantificação. A partir destes critérios editou o Poder Executivo, mediante decreto, tabela com os valores dos veículos calculados de acordo com os parâmetros legais. Este procedimento, além de acatado pela doutrina, vem sendo sufragado pelo Superior Tribunal de Justiça.²⁹ É evidente que, uma vez editada a tabela de valores após a edição da lei respectiva e em conformidade com esta, o Poder Executivo não poderá, no ano subsequente, proceder ao aumento real dos valores, mediante decreto, sob pena de violação ao já mencionado art. 97 e par. 1º do CTN. Apenas poderá, na esteira da Súmula 160 do E. STJ³⁰ atualizar os valores em percentual não superior ao índice oficial de correção monetária.

5.6 Reserva legal e segurança jurídica

A concepção de Estado de Direito atribui à lei a função primordial de instrumento de justiça material. Essa atribuição é também inerente à idéia de que a lei deve garantir, na maior extensão possível, a segurança jurídica e a certeza do Direito. Como ensina Alberto Xavier³¹ se a justiça material pode ser concebida essencialmente como uma rigorosa delimitação de esferas jurídicas e, sobretudo no campo do direito público, como uma estrita tutela dos direitos subjetivos privados – liberdade e propriedade – ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que não conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áreas do contingente e do arbitrário. Assim, o princípio da legalidade tributária no Estado de Direito é essencialmente um critério de realização da justiça em termos seguros e certos. A idéia de segurança jurídica é mais ampla do que a de legalidade. No entanto, posta em contato com esta lhe imprime

28 Lei Estadual nº 10.869/96, em anexo.

29 Resp 50.905/SP, ROMS 541/RJ, AgRg 67.871-7, AGRg 167-500, cópia das ementas em anexo.

30 “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

31 Ob. cit. pág. 43

determinado conteúdo. E é no direito tributário que o princípio da segurança jurídica assume sua maior intensidade e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal. A essência da segurança jurídica constitui-se na previsibilidade dos particulares quanto a seus direitos e obrigações, sendo possível identificar-se na mesma dois conteúdos: um de conteúdo formal, que é a estabilidade do direito e outro de conteúdo material chamada proteção da confiança. A proteção da confiança assume grande importância no campo do direito tributário. O princípio da confiança na lei fiscal, como imposição da segurança jurídica, traduz-se na possibilidade de o contribuinte conhecer e computar seus encargos tributários com base na lei. O princípio da reserva legal em matéria tributária, pois, decorre, também, como se viu, do relevo da segurança jurídica, na sua modalidade de proteção de confiança.

CONCLUSÃO

No âmbito do direito tributário brasileiro vige o princípio da reserva absoluta de lei formal. Segundo este princípio, que vincula todos os entes da federação por força de norma constitucional, a imposição tributária deve ser veiculada por lei em sentido formal, diploma que, além de ter caráter geral, impessoal e abstrato, deve conter todos os elementos estruturais do tributo e estar em conformidade com a Lei Maior. Trata-se, pois, de garantia fundamental ao Estado Democrático de Direito, pois o cidadão, a par do dever de contribuir para o financiamento do Estado mediante o pagamento de tributos, tem o direito de saber de onde vem tais tributos, quais são os seus valores e como os mesmos serão cobrados e, ainda, de ter previamente com eles assentido, por meio da aprovação de lei pelos representantes que, segundo a ordem constitucional, escolheu para o exercício da função legislativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.
- _____. *Elementos do direito administrativo*. 2. ed. Ed. R. Tributária, 1991.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Hermenêutica constitucional. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF., v. 24, n. 96, p. 53-6, out./dez. 1987.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CEZAROTTI, Guilherme. O princípio da estrita legalidade no direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 73.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: José Bushastky Editor, 1974.
- SCAFF, Fernando Facury. *O estatuto mínimo do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Direito fundamental do contribuinte: Pesquisas Tributárias (Nova Série-6)*. São Paulo: R. dos Tribunais - Centro de Extensão Universitária, p. 458-9.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Editora Resenha Tributária, Edição Póstuma, 1981.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: R. dos Tribunais, 1978.

ANEXO I
Código Tributário Nacional, art. 97

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 - II – a majoração dos tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV- a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para as infrações nela definidas;
 - VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração do tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

ANEXO II

Lei Estadual nº 8.115/85, com a redação dada pela Lei Estadual nº 10.869, de 5.12.96.

“Art. 8º - A base de cálculo do imposto é o valor médio de mercado dos veículos automotores.

§ 1º - Na hipótese de veículos novos, considera-se como valor médio de mercado o constante no documento fiscal, incluído o valor de opcionais e acessórios.

§ 2º - Para fins dos disposto no parágrafo anterior, inexistindo a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal, considera-se valor médio de mercado o constante em documento relativo à transmissão de propriedade.

§ 3º - No caso de internamento de veículos automotores importados para uso do importador, considera-se o valor médio de mercado o constante do documento de importação, convertido em moeda nacional pela taxa cambial vigente na data do desembarço aduaneiro, acrescido dos impostos incidentes e das demais despesas incorridas.

§ 4º - Na hipótese de veículos automotores usados, considera-se valor médio de mercado o divulgado pelo Poder Executivo, anualmente, em moeda corrente nacional, antes do início do ano calendário em que será devido o tributo e será monetariamente atualizado com base na variação da UFIR.

§ 5º - Para a fixação do valor de que trata o parágrafo anterior, serão considerados os preços usualmente praticados no mercado deste Estado, os preços médios aferidos por publicações especializadas, a marca, o tipo, a potência, o ano de fabricação, o peso, a cilindrada, o número de eixos, a capacidade máxima de tração(CMT), o peso bruto total combinado, o peso máximo da decolagem, a dimensão, o material empregado na fabricação e o modelo do veículo automotor.

§ 6º - Na hipótese prevista no parágrafo 4º do artigo 4º, aplicar-se-á o disposto no parágrafo anterior, adotando-se em substituição ao ano de fabricação do veículo, o ano em que foi alterada a carroceria.

ANEXO III

Ementas de Decisões do E. Superior Tribunal de Justiça:

“EMENTA: Mandado de Segurança. Tributário. IPVA. Vigência da Legislação Aplicável - Legalidade da Cobrança. Leis Estaduais nºs 6.066/89, 7002/90 e 7.644/91 - Resoluções SF 60/91 e 2192.

1. Base de cálculo, com os critérios objetivos indicados em lei, não afeta a legalidade da exigência do IPVA, conforme as conseqüentes resoluções administrativas.

2. Vigente a lei no período anterior, embora as resoluções sejam posteriores, a ferretada exigência fiscal não ofende a salvaguarda da anterioridade.

3. Recurso improvido. (Resp 50.905/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira)

“TRIBUTÁRIO. IPVA. LEI ESTADUAL NO 7.644/91. CÁLCULO. RESOLUÇÃO Nº 06/92 DA SECRETARIA DA FAZENDA.

I - Ao decidir que, para fins de cálculo do IPVA relativo ao exercício de 1992, válida é a tabela publicada elaborada de acordo com a legislação em vigor até 31.12.91, levando em conta os valores venais médios dos veículos de novembro de 1991, acórdão recorrido não violou o art. 97, incisos II, IV e § 1º do CTN.

II - Agravo Regimental desprovido” (Agravo Regimental no 67.871-7 -SP, 2ª Turma, Rel. Min. Antônio Pádua Ribeiro).

“MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. ATO DO SECRETÁRIO DA FAZENDA. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. TRIBUTAÇÃO REGULAR. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEI ESTADUAL. SEGURANÇA DENEGADA. DECISÃO MANTIDA.

- Ato concreto expedido pela autoridade toma legítimo o pedido de segurança contra ele dirigido.

- Se a legislação instituidora do tributo passou a vigorar no ano anterior a exigência, passível era a cobrança no mesmo exercício imediato.

- Indicando a lei a base de cálculo, com todos os elementos necessários, não há que se falar em desobediência ao princípio da legalidade (ROMS 541/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Hélio Mosimann).